LA TUTELA MULTINIVEL DEL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES DEL CONTRIBUYENTE: TEDH-TJUE

Andrés GARCÍA MARTÍNEZ *

Resumen

La globalización de la economía ha traído consigo un incremento de la cooperación administrativa entre las autoridades fiscales de distintos Estados a fin de luchar contra la evasión de impuestos y el fraude fiscal. Esta cooperación se ha centrado fundamentalmente en el intercambio de información con relevancia fiscal, especialmente en los últimos años, en el intercambio automático de información financiera. En todo este proceso, los derechos y garantías del contribuyente han quedado un poco al margen, por lo que, especialmente, el derecho a la protección de datos personales se está convirtiendo, a través de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, en el baluarte de la protección del contribuyente sujeto a estos intercambios de información entre administraciones tributarias. Pretendemos, por tanto, ofrecer una visión de esta tutela de los dos altos tribunales europeos en relación con la protección de datos del contribuyente en aquellos asuntos de carácter tributario sobre los que ya se han ido pronunciando.

Palabras clave

Protección de datos, intercambio de información fiscal, fraude fiscal, evasión de impuestos, jurisprudencia, TEDH, TJUE.

Abstract

The globalization of the economy has brought with it an increase in administrative cooperation between the tax authorities of different States in order to fight against tax evasion and tax fraud. This cooperation has focused mainly on the exchange of information with fiscal relevance, especially in recent years, in the automatic exchange of financial information. Throughout this process, the rights and guarantees of the taxpayer have been left aside, so, especially, the right to the protection of personal data is being converted, through the jurisprudence of the Court of Justice of the European Union and of the European Court of Human Rights, in the bulwark of taxpayer protection subject to these exchanges

* Profesor Titular (acreditado a Catedrático) de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid.

of information between tax administrations. We intend, therefore, to offer a vision of this protection of the two high European courts in relation to the protection of data of the taxpayer in those matters of a tax nature on which they have already been pronounced.

Key words

Data protection, tax information exchange, tax fraud, tax evasion, jurisprudence, ECHR, CJEU.

I. INTRODUCCIÓN

EN los últimos años estamos asistiendo a un crecimiento exponencial de la cooperación administrativa de las autoridades fiscales a nivel internacional. Para ello se están creando nuevos instrumentos jurídicos que promueven, amparan y regulan esta cooperación, especialmente, por lo que al intercambio de información entre las autoridades fiscales de los distintos Estados respecta, y se están reforzando, en el mismo sentido, los instrumentos jurídicos de los que ya se disponía, especialmente, en el ámbito de la asistencia mutua en materia tributaria (1).

En el ámbito de la Unión Europea el instrumento clave al respecto es la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (2). Los considerandos del preámbulo de esta Directiva no dejan lugar a dudas respecto a la problemática que plantea la aplicación del sistema tributario en un escenario como el actual, dominado por la llamada *globalización económica*, cuando señalan que «*sin contar con la información facilitada por otros Estados miembros, un Estado miembro, por sí solo, no puede gestionar el sistema tributario nacional*» (3). Y es que la información económica, la información de contenido

(1) Como destaca Sánchez López, M. E., «El problema de la protección del contribuyente en el ámbito del intercambio automático de información entre Estados», *Rivista de Diritto Tributario Internazionale*, núm. 1/2018, p. 5, «el reforzamiento de la cooperación entre Estados se ha materializado en los últimos años en un conjunto de *iniciativas* que hacen posible hablar de *nuevo impulso* otorgado a la asistencia mutua que se ha concretado en la instauración (todavía no concluida) de lo que se ha denominado *estándar automático de intercambio de información*».

(2) Publicada en el Diario Oficial de la Unión Europea (en adelante, DOUE) de 11 de marzo de 2011.

(3) Como ha destacado García Prats, F. A., *Cooperación Administrativa Internacional en Materia Tributaria. Derecho Tributario Global*, Documento núm. 3/2007, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007, pp. 5-6, el proceso de globalización económica exige la superación de la concepción tradicional de soberanía respecto a lo que al poder tributario se refiere y exige una perspectiva de

patrimonial, esto es, la información con «trascendencia tributaria» o, en términos de la Directiva, la información con «pertinencia previsible» para la aplicación del sistema fiscal es como la savia, cuya circulación por las distintas y variadas ramas que constituyen, en su conjunto, el árbol de las administraciones tributarias, es la que permite realizar adecuadamente su función a estas ramas o administraciones tributarias, en términos de eficacia (4). Igual que el árbol reverdece y da sus frutos cuando la savia circula por sus ramas, así las distintas administraciones dan abundantes frutos en términos recaudatorios cuando circula fluidamente la información con trascendencia tributaria entre ellas (5).

La Directiva establece, al respecto, tres modalidades de intercambio de información con relevancia fiscal entre Estados: intercambio previo requerimiento, intercambio automático de información e intercambio espontáneo de información (6). Las modificaciones posteriores de la Directiva 2011/16/UE (a la que podemos llamar Directiva 1 de cooperación administrativa en materia fiscal) han ido en la línea, fundamentalmente, de incrementar el ámbito y operatividad del intercambio automático de información entre autoridades fiscales, en consonancia con el movimiento internacional en este sentido impulsado a raíz sobre todo de la aprobación de la normativa estadounidense sobre cumplimiento tributario de las cuentas financieras situadas en el extranjero, la llamada *Foreign Account Tax Compliance Act* (en adelante, FATCA) (7), y de los trabajos de la Organización para la

---

«Derecho tributario global» que integra los efectos de la realidad socioeconómica internacional sobre el Derecho tributario, pues, según sus palabras, «*la definición de las políticas tributarias y su plasmación en determinadas medidas y normas tributarias no pueden resultar ajenas a los efectos que las mismas provocan sobre la realidad económica internacional. Del mismo modo, los Estados deben tener presente la evolución de los sistemas tributarios de otros países por sus efectos colaterales sobre el propio sistema tributario y sobre la realidad económica interna e internacional*».

(4) Como ha destacado Calderón Carrero, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000, p. 75, el término información tributaria, esto es, el objeto del intercambio de información entre Estados, es un término muy amplio que engloba «*tanto cuestiones de hecho, como relaciones jurídicas (…) como, por ejemplo, todo aquello que hiciera referencia a la sujeción fiscal de personas físicas o jurídicas (públicas o privadas), a la actividad económica de determinados sujetos, al período de residencia o estancias de una persona concreta en el territorio de un Estado, a cuestiones contables, cuestiones relativas al régimen jurídico (fiscal o no) de ciertas operaciones, rentas (calificación/sujeción) o entidades, etc.*».

(5) En estos días en los que la primavera se asoma ya incipiente al Campus, permítame el lector la licencia de expresar públicamente mi gratitud a las profesoras Sabela Oubiña Barbolla y Alicia González Alonso, directoras de este número del *Anuario*, que recoge, fundamentalmente, las ponencias de las Jornadas celebradas allá por noviembre sobre la tutela multinivel de los derechos fundamentales, por invitarme también a aportar en la *Publicación* mi pequeño grano de arena en relación con la tutela de los contribuyentes en lo que respecta al derecho fundamental a la protección de datos.

(6) El artículo 3 de la Directiva 2011/16/UE define en el apartado 8 lo que constituye intercambio de información previa petición, señalando que se trata del «*intercambio de información basado en una solicitud efectuada por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido en un caso específico*». Respecto al intercambio automático, señala el apartado 9 del mencionado artículo que se trata de «*la comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad*». Finalmente, en cuanto al intercambio espontáneo de información, indica el apartado 10 del susodicho artículo que se trata de «*la comunicación no sistemática de información a otro Estado miembro en cualquier momento y sin solicitud previa*».

(7) Como explican Martínez Giner, L. A.; Moreno González, S.; Lampreave Márquez, P. «Nuevo intercambio de información tributaria *versus* medidas tributarias de efecto equivalente». (Informe Nacional español para el Congreso de la European Association of Tax Law Proffesors

Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en esta materia (8). Así, la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad (9), amplía el ámbito del intercambio automático a las cuentas financieras situadas en el extranjero y suprime la condición conforme a la cual la información solo debe intercambiarse si está disponible (10). Por su parte, la Directiva 2015/2376/UE, del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad (11), amplía el ámbito del intercambio automático y obligatorio de información fiscal a los acuerdos previos entre la Administración tributaria y los contribuyentes que tengan un efecto transfronterizo así como a los acuerdos previos sobre precios de transferencia. La penúltima modificación de la Directiva 2011/16/UE, llevada a cabo por la Directiva 2016/881/UE, del Consejo, de 25 de mayo de 2016 (12), amplía el ámbito del intercambio automático y obligatorio de información fiscal a los informes «país por país» que deben elaborar cada año los grupos de empresas multinacionales. Finalmente, una última modificación ha sido introducida por la Directiva (UE) 2018/822, del Consejo, de 25 de mayo de 2018 (13), con el objetivo de ampliar nuevamente el ámbito del intercambio automático de información entre autoridades fiscales para extenderlo en esta ocasión a los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva.

Resulta claro que la introducción del intercambio automático de información entre las Administraciones tributarias de los distintos Estados de la UE y el aumento progresivo del ámbito material de la información que es objeto de intercambio automático, que se ha ido produciendo a través de estas reformas sucesivas de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación administrativa en materia fiscal, supone un aumento del riesgo de violación del derecho fundamental a la protección de

---

(EATLP), Istambul, 2014), en Martín Dégano, I.; Herrera Molina, P. (Coordinadores), *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente. (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)*, Documento núm. 8/2014, IEF, Madrid, 2014, p. 19, el objetivo de esta normativa es «*detectar, disuadir y desalentar la evasión fiscal de los contribuyentes estadounidenses que tienen cuentas en instituciones financieras extranjeras o realizan* inversiones *por medio de instrumentos de inversión extranjeras»*.

(8) Como apuntan Martínez Giner, L. A.; Moreno González, S.; Lampreave Márquez, P., *Nuevo intercambio de información tributaria…,* cit., p. 8, «la OCDE sigue liderando las iniciativas y estrategias relativas a la transparencia e intercambio de información planteando constantes novedades relativas al intercambio de información, tales como las actualizaciones del artículo 26 CMOCDE, o la publicación –auspiciado por el G8– en febrero de 2014 del nuevo *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information»*.

(9) Publicada en el DOUE de 16 de diciembre de 2014.

(10) Como señala la Directiva 2014/107/UE (a la que podemos llamar Directiva 2 de cooperación administrativa en materia fiscal), en el considerando 9 de su preámbulo, «*los Estados miembros deben exigir a sus instituciones financieras que apliquen normas de comunicación de información y diligencia debida que sean perfectamente compatibles con las establecidas en el Estándar común de comunicación de información elaborado por la OCDE*».

(11) Publicada en el DOUE de 18 de diciembre de 2015.

(12) Publicada en el DOUE de 3 de junio de 2016.

(13) Publicada en el DOUE de 5 de junio de 2018.

datos personales del contribuyente al que va referida toda esa información objeto de circulación entre Estados (14).

Todas estas medidas tendentes a la colaboración y coordinación de las autoridades fiscales de los distintos Estados en torno al intercambio de información con relevancia tributaria tienen su razón de ser en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal (15). La finalidad que inspira a todos estos instrumentos para el intercambio internacional de información con trascendencia tributaria no puede ser más loable, la lucha contra una auténtica lacra de las sociedades avanzadas, cual es la evasión de impuestos y el fraude fiscal, que puede poner en riesgo, como ha podido ser comprobado especialmente en los pasados años de crisis económica mundial, hasta la propia sostenibilidad del Estado del Bienestar y que, en cualquier caso, subvierte el orden marcado por los principios de justicia tributaria que inspiran los ordenamientos tributarios de la inmensa mayoría de los países democráticos de nuestro entorno (16). Que las distintas Administraciones tributarias aumenten las vías de cooperación internacional, así como la frecuencia e intensidad de dicha cooperación o colaboración es algo de lo que, sin duda, nos debemos congratular. Y es sabido que el desarrollo de las nuevas tecnologías de la comunicación y el advenimiento de una nueva sociedad tecnológicamente avanzada y digitalizada que ello ha traído consigo, está en la base del aumento de esa cooperación internacional a la que nos referíamos. Lógicamente, las extraordinarias oportunidades que ofrecen estas nuevas tecnologías deben ser especialmente aprovechadas por la Administración pública, en general, para ofrecer mejores servicios y más eficientes a sus ciudadanos, y, por lo que ahora nos interesa, por las distintas Administraciones tributarias, tanto en el plano internacional como interno, para llevar a cabo una aplicación del sistema tributario acorde con los principios de justicia tributaria comúnmente aceptados en nuestro contexto internacional y que, en el caso de España, están consagrados en el artículo 31 de nuestra Constitución (17).

---

(14) Como destaca Schaper, M., «Data protection rights and tax information exchange in the European unión: an uneasy combination», *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, vol. 23, núm. 3, 2016, p. 515, dada la mayor escala del intercambio automático de información tributaria, el riesgo de una violación del derecho a la protección de datos personales también se ve incrementado.

(15) Como señala la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, anteriormente mencionada, en el considerando 10 de su preámbulo, «*el proceso de comunicación de información con arreglo a la presente Directiva es necesario y proporcionado para permitir que las administraciones tributarias de los Estados miembros identifiquen a los contribuyentes en cuestión de manera correcta e inequívoca, ejecuten su normativa tributaria en situaciones transfronterizas, evalúen la probabilidad de que se haya producido un fraude fiscal y eviten investigaciones adicionales innecesarias*».

(16) Como destacan Somare, M.; Wöhrer, V., «Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the Global Movement towards Transparency», *Intertax*, vol. 43, núm. 12, 2015, p. 804, en referencia al intercambio automático de información financiera, el origen de esta solidaridad global sin precedentes está en la crisis financiera mundial y en la necesidad de afrontar sus consecuencias y combatir sus efectos.

(17) Ello queda evidenciado en la Directiva 2011/16/UE, de cooperación administrativa en materia fiscal y, sobre todo, en las sucesivas Directivas que han modificado la misma (a las que nos hemos referido anteriormente) ya que el intercambio automático de información tributaria, que se ha convertido en el nuevo estándar de cooperación entre Estados en materia de fiscalidad, se articula sobre la transmisión digital o telemática de la información que es objeto de intercambio.

Sin embargo, la bondad y justificación constitucional del objetivo y la imperiosa necesidad de poner en manos de la Administración tributaria estos instrumentos jurídicos y técnicos cada vez más eficaces para la lucha contra el fraude fiscal no nos puede hacer perder de vista que la aplicación de los tributos se desenvuelve a través de una relación jurídico-tributaria en la que los obligados tributarios (a título de contribuyentes, de responsables, etc.) tienen unos derechos y garantías amparados igualmente por el texto constitucional y, en el caso de tratarse de derechos fundamentales de la persona, también por textos normativos del máximo rango a nivel internacional (18). Derechos y garantías que, obviamente, no pueden ser vulnerados ni desconocidos por la Administración tributaria a la hora de aplicar los tributos, y que, por descontado, no pueden tampoco ser desconocidos por el legislador tributario a la hora de diseñar jurídicamente todos estos instrumentos de nuevo cuño ordenados esencialmente para el intercambio de información a nivel internacional (19). La cláusula de Estado democrático de Derecho exige el logro de un cierto equilibrio entre las potestades administrativas encaminadas a la exacción de los tributos y los derechos y garantías de los obligados tributarios; equilibrio que debe tener su reflejo en la regulación de los distintos procedimientos de aplicación y revisión de los tributos y que, tratándose de los derechos fundamentales de la persona, requiere del máximo cuidado y atención por parte del legislador, de la propia Administración tributaria, y, cómo no, de los jueces y tribunales (20).

El problema es que la evolución de la fiscalidad internacional hacia esa mayor colaboración entre autoridades fiscales, especialmente por lo que respecta al aumento e intensidad del intercambio de información financiera, no ha tenido muy en cuenta los derechos y garantías de los contribuyentes y de los demás obligados tributarios relacionados directa o indirectamente con esos intercambios de información (21). Ha sido la doctrina y, especialmente, la jurisprudencia del TEDH y

---

(18) Como recuerda Neve, L. E. C, «The peer review process of the global forum on transparency and exchange of information for tax purposes», *Erasmus Law Review*, núm. 2/2017, p. 103, la eliminación de la evasión fiscal es un objetivo de gran importancia para el bienestar económico de los ciudadanos de un Estado. Sin embargo, este objetivo no hace por sí que la aplicación de una norma sea legítima, incluso si es efectiva. El desempeño efectivo de una tarea no es suficiente para dotarla de legitimidad si ese desempeño viola los principios de justicia aceptados en un Estado de Derecho.

(19) En este sentido, no faltan declaraciones de principios a partir de la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, anteriormente citada, del tenor del considerando 17, que señala que «*la presente Directiva respeta los derechos fundamentales y observa los principios reconocidos, en particular, en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, incluido el derecho a la protección de los datos personales*».

(20) En este sentido, Sánchez López, M. E., *El problema de la protección del contribuyente…,* cit., p. 36, propugna la necesidad de establecer una normativa más equilibrada en materia de intercambio automático de información fiscal que cohoneste las garantías básicas de los contribuyentes con el deber de contribuir en un contexto transfronterizo.

(21) Como ha señalado Calderón Carrero, J. M., «Intercambio de información tributaria y derechos de defensa del contribuyente: la jurisprudencia del TJUE en el caso Sabou», *Carta Tributaria Monografías,* núm. 2/2014, p. 14, «*la materia de los derechos de los contribuyentes en el marco de los procedimientos de asistencia administrativa mutua (tributaria) refleja, además de la clásica tensión entre interés fiscal y derechos de los contribuyentes afectados, un déficit de elaboración nacional e internacional, derivado en gran medida de la propia evolución de la fiscalidad internacional durante las últimas décadas «de espaldas» a los derechos de los contribuyentes, lo cual no resulta adecuado ni aceptable, toda vez que, como ha puesto de relieve el TJUE (y el propio TEDH), los derechos fundamentales de los administrados deben ser igualmente respetados en el marco de estos procedimientos de asistencia mutua transfronterizos. La propia OCDE debería propiciar una configuración más*

del TJUE, la que ha puesto el acento en la necesaria defensa de los derechos y garantías de los obligados tributarios en estos procesos de intercambio internacional de información en materia tributaria y, con ello, ha obligado al propio legislador tributario a tomar conciencia de la necesidad de mejorar los instrumentos jurídicos dispuestos para hacerlos efectivos desde esta perspectiva del respeto a los derechos y garantías de los contribuyentes (22).

En este contexto, el derecho fundamental que se erige como un baluarte en la defensa de los contribuyentes frente a las potestades de las administraciones tributarias es el derecho a la protección de datos personales, que se incardina en el ámbito de lo que constituye el derecho a la vida privada o intimidad de las personas y, por ello, vamos a centrar nuestra atención en el mismo.

Qué duda cabe que el intercambio de información con relevancia tributaria entre autoridades fiscales de distintos Estados, especialmente en los casos de intercambio automático obligatorio de tal información, implica la circulación de un gran volumen de datos conectados o ligados a personas físicas y jurídicas perfectamente identificadas o identificables (23). La información económica no es una información aséptica, puramente matemática, sino que, como ha tenido ocasión de destacar nuestro Tribunal Constitucional, los movimientos de una cuenta corriente pueden reflejar la biografía personal en números del contribuyente (24). Por tanto, la puesta en marcha, el funcionamiento de estos mecanismos de intercambio inter-

---

garantista de los principales instrumentos de fiscalidad internacional, aunque no puede dejar de reconocerse que la gran disparidad de culturas y tradiciones jurídicas puede dificultar tal labor y conducir a un enfoque de mínimos».

(22) Como concluye Moreno González, S., «El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales», *Quincena Fiscal*, núm. 12/2016 (citamos por la versión electrónica BIB 2016/21227), p. 22, el TJUE está siendo el principal artífice en la consolidación definitiva del derecho fundamental a la protección de datos personales en el territorio de la UE, cuyo contenido esencial implica el establecimiento de garantías efectivas y no meras declaraciones de cumplimiento.

(23) Así, por poner solo un ejemplo, en relación con el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, la Directiva 2014/107/UE, señala que será objeto de información, entre otros extremos, el nombre, domicilio, NIF y lugar y fecha de nacimiento (en el caso de una persona física) de cada «persona sujeta a comunicación de información» que sea «titular de la cuenta» y, en el caso de una «entidad» que sea «titular de la cuenta» y que, tras la aplicación de normas de diligencia debida conformes con los anexos, sea identificada como «entidad» con una o varias «personas que ejercen el control» que sean «personas sujetas a comunicación de información», el nombre, domicilio y NIF de la «entidad» y el nombre, domicilio, NIF y fecha y lugar de nacimiento de cada «persona sujeta a comunicación de información».

(24) En la STC 110/1984. En el caso concreto, el recurrente insistía en la gravedad de que la investigación de las cuentas bancarias comprendiese las operaciones pasivas, entendiendo que quedaba protegido por su intimidad, ya que *a nadie le importa en qué gasta cada cual su dinero*. Pero el TC determinó que las operaciones pasivas también pueden ser reveladoras de una conducta fiscal anómala y que el conocimiento de una cuenta corriente no puede darse si no se contempla en su integridad, manteniendo por tanto, una posición muy favorecedora hacia la potestad de la Administración, en detrimento de la intimidad del contribuyente. El Tribunal concluye que la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración recae tanto sobre los contribuyentes directamente afectados como sobre «*aquellos que puedan prestar una ayuda relevante para alcanzar la equidad fiscal*, *como los Bancos y demás Entidades de Crédito*». Así, el Tribunal considera que aunque el movimiento de las cuentas bancarias quedase cubierto por el derecho a la intimidad, operaría un límite justificado de este derecho por otro bien constitucionalmente protegido cual es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos a que apela el propio artículo 31 de la Constitución.

nacional de información tributaria y, más aún, de asistencia mutua internacional entre las autoridades fiscales de distintos Estados, es susceptible de producir una injerencia en la vida privada o intimidad del contribuyente y, especialmente, es, sin duda, susceptible de producir una injerencia en el derecho fundamental a la protección de los datos personales (25).

La cuestión en relación con el derecho del contribuyente a la protección de sus datos personales no va a estribar tanto en la existencia en sí de una injerencia en este derecho por parte de la Administración tributaria, cuanto en la determinación de si tal injerencia está justificada y es proporcionada al fin perseguido, además de otras cuestiones como la posibilidad de tutela del contribuyente en los casos en los que no se aprecie tal proporción y los propios mecanismos para asegurar el carácter reservado o la confidencialidad de la información recabada o recopilada por la Administración tributaria (26).

Al respecto, tenemos que tener en cuenta la reciente entrada en vigor del Reglamento UE 2016/679, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento General de Protección de Datos) (27). Este nuevo Reglamento General de Protección de Datos constituye la normativa fundamental en el ámbito de la Unión Europea en relación con la protección del derecho de las personas físicas a la protección de sus datos personales, procurando garantizar un nivel uniforme y elevado de protección de las personas físicas que favorezca la libre circulación de los datos en el ámbito de la Unión Europea, a través del establecimiento de un nivel de protección equivalente en todos los Estados miembros de los derechos y libertades de las personas físicas por lo que se refiere al tratamiento de sus datos personales (28). En relación con ello resulta clave, por lo que a la cooperación entre Administraciones tributarias de distintos Estados respecta, la Directiva 2014/107/UE, del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, pues en la nueva redacción que ha dado al artículo 25 de la Directiva 2011/16/UE, del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbi-

(25) Destaca, en este sentido, Baker, P., «Privacy Rights in an Age of Transparency: A European Perspective», *Tax Notes International*, mayo 9, 2016, p. 584, que la recogida, almacenamiento e intercambio de información entre autoridades fiscales supone *prima facie* una injerencia en el derecho a la vida privada recogido en el artículo 8 del CEDH y en el artículo 7 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales. En esta línea, advierten Martínez Giner, L. A.; Moreno González, S.; Lampreave Márquez, P., *Nuevo intercambio de información tributaria…,* cit., p. 19, que «la normativa FATCA puede entrar en conflicto con el Derecho de la UE y con las normativas nacionales sobre protección de datos de los países afectados».

(26) *Cfr.,* Baker, P., *Privacy Rights in an Age of Transparency…,* cit., p. 586.

(27) Publicado en el DOUE de 4 de mayo de 2016.

(28) Este Reglamento General de Protección de Datos ha comenzado a aplicarse a partir del 25 de mayo de 2018, pues se había dejado un espacio temporal para que las empresas y demás instituciones se adaptaran a la nueva normativa sobre protección de datos. El Reglamento recoge los principios, derechos y libertades garantizados por la Directiva 95/46/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, si bien se muestra más proteccionista al respecto y añade otros derechos como el llamado «derecho al olvido» y el «derecho a la portabilidad de los datos». En este sentido, la jurisprudencia recaída en torno a la aplicación de la Directiva 95/46/CE sigue siendo válida también, como veremos, en la interpretación del nuevo Reglamento Europeo de Protección de Datos.

to de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, se desarrollan en mayor medida los derechos y garantías que en relación con la protección de datos ostentan los contribuyentes sujetos al intercambio automático de información sobre sus cuentas financieras (29). Aunque ello ha supuesto un avance respecto a la protección de datos personales del contribuyente, resulta aún perceptible el contraste entre la velocidad con la que la legislación de la Unión Europea ha incrementado los poderes de las Administraciones tributarias de los Estados miembros en cuanto a la cooperación y al intercambio de información entre ellas se refiere y la aparente falta de urgencia del legislador de la Unión para equilibrar estos poderes con los derechos de los contribuyentes en una regulación a nivel europeo. Antes bien, el legislador de la Unión Europea parece preferir dejar la cuestión de las garantías para la protección de datos en el ámbito del intercambio de información fiscal a la regulación de los Estados miembros (30).

Y es que no puede desconocerse la existencia de una tensión entre las normas que disciplinan el intercambio de información internacional entre autoridades fiscales y las normas que protegen los datos de las personas físicas, ya que ambas obedecen a lógicas muy distintas (31). Ello, sin duda, está generando y generará en el futuro conflictos que, en muchos casos, dilucidarán los altos tribunales europeos. Precisamente, en este trabajo pretendemos hacer un análisis de la jurisprudencia del TJUE y del TEDH en relación con la protección de datos del contribuyente en asuntos, lógicamente, que se han planteado sobre cuestiones de carácter tributario.

II. LA CONFIGURACIÓN DEL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE LOS DATOS PERSONALES EN EL CONTEXTO EUROPEO

Respecto a lo que deba entenderse como «datos personales», el Reglamento Europeo de Protección de Datos define en su artículo 4.1 lo que son datos personales, señalando que son «*toda información sobre una persona física identificada o*

(29) Como resalta Baker, P., *Privacy Rights…,* cit., p. 586, el cambio importante en relación con la protección de datos se produce con la Directiva 2014/107/EU, que obliga a las entidades financieras a informar al sujeto afectado de la recopilación de información y de su transmisión a una autoridad fiscal extranjera con tiempo suficiente para que éste pueda hacer valer sus derechos en relación con la protección de sus datos personales.

(30) *Cfr.,* Schaper, M. *Data protection rights….,* cit., p. 530.

(31) Como señalan García Prats, F. A.; Melis, G., «Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti», *Diritto e Processo Tributario,* núm. 2/2015, p. 270, tanto de la Directiva 2011/16/UE como del desarrollo del modelo FATCA y del estándar de intercambio automático de la información financiera de la OCDE emerge una limitada consideración por la posición jurídica del contribuyente en el procedimiento relativo al intercambio de información entre las administraciones fiscales. El criterio-guía para el desarrollo del nuevo estándar internacional parece estar esencialmente dirigido a la eficacia del procedimiento. Al respecto, considera Huang, X., «Ensuring Taxpayer Rights in the Era of Automatic Exchange of Information: EU Data Protection Rules and Cases», *Intertax*, vol. 46, núm. 3, 2018, p. 225, que la insuficiente garantía de los derechos de los contribuyentes no solo genera un problema en el estatus de los mismos en el sistema de intercambio automático de información fiscal, sino que pone en duda la propia validez del sistema de intercambio automático de información fiscal como un estándar internacional.

identificable («el interesado»); se considerará persona física identificable toda persona cuya identidad pueda determinarse, directa o indirectamente, en particular mediante un identificador, como por ejemplo un nombre, un número de identificación, datos de localización, un identificador en línea o uno o varios elementos propios de la identidad física, fisiológica, genética, psíquica, económica, cultural o social de dicha persona» (32).

Por su parte, el Grupo de Trabajo sobre Protección de Datos Personales de la Unión Europea, el llamado G29, señala en su Dictamen 4/2007, de 20 de junio, *sobre el concepto de datos personales* (p.7), que se definen como *«la información relativa a la vida privada y familiar del individuo stricto sensu, pero también la información sobre cualquier tipo de actividad desarrollada por una persona, como la referida a sus relaciones laborales o su actividad económica o social.»*. Destaca, asimismo, el referido Dictamen que «*desde el punto de vista del formato o el soporte en que la información está contenida, el concepto de datos personales incluye la información disponible en cualquier forma, alfabética, numérica, gráfica, fotográfica o sonora»* (33).

El derecho a la protección de datos personales se ha configurado en nuestro Derecho interno como un derecho fundamental autónomo, aunque vinculado con el derecho a la intimidad consagrado en el artículo 18 de la CE y con el artículo 10.1 de la misma (sobre la dignidad de la persona). A tal efecto, resulta de especial interés la STC 292/2000 (FJ 7), cuando señala que «*el contenido del derecho fundamental a la protección de datos consiste en un poder de disposición y de control sobre los datos personales que faculta a la persona para decidir cuáles de esos datos proporcionar a un tercero, sea el Estado o un particular, o cuáles puede este tercero recabar, y que también permite al individuo saber quién posee esos datos personales y para qué, pudiendo oponerse a esa posesión o uso. Estos poderes de disposición y control sobre los datos personales, que constituyen parte del contenido del derecho fundamental a la protección de datos se concretan jurídicamente en la facultad de consentir la recogida, la obtención y el acceso a los datos personales, su posterior almacenamiento y tratamiento, así como su uso o usos posibles, por un tercero, sea el Estado o un particular. Y ese derecho a consentir el conocimiento y el tratamiento, informático o no, de los datos personales, requiere como complementos indispensables, por un lado, la facultad de saber en todo momento quién dispone de esos datos personales y a qué uso los está sometiendo, y, por otro lado, el poder oponerse a esa posesión y usos*».

A nivel europeo, el artículo 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (CEDH), recoge el derecho al respeto a la vida privada y familiar, dentro del cual se encuentra, de acuerdo con la interpretación dinámica que del mismo ha venido

(32) En ello el nuevo Reglamento General de Protección de Datos ha seguido los pasos que ya marcara la Directiva 95/46 CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, que en su artículo 2.a) los definía como «*toda información sobre una persona física identificada o identificable (el «interesado»); se considerará identificable toda persona cuya identidad pueda determinarse, directa o indirectamente, en particular mediante un número de identificación o uno o varios elementos específicos, característicos de su identidad física, fisiológica, psíquica, económica, cultural o social»*.

(33) Sobre el concepto de datos personales, *vid.*, Aparicio Salom, J., *Estudio sobre la protección de datos,* Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013, pp. 106 y ss., así como la magnífica obra de Olivares Olivares, B. D., *La protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención en España*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017, pp. 129 y ss.

haciendo el TEDH (34), el derecho fundamental a la protección de datos (35). Si bien, este derecho no es absoluto, sino que, como el propio párrafo 2 del precepto se encarga de señalar, caben injerencias de la autoridad pública en el mismo, siempre que éstas estén previstas en la ley y se trate de medidas proporcionadas que persigan determinados fines, entre los que, desde el punto de vista tributario, queremos destacar «*el bienestar económico del país*» y el de «*la prevención de infracciones penales*», pues, como veremos, ambas finalidades podrían llegar a justificar las posibles injerencias de la Administración tributaria en el derecho a la protección de datos de los contribuyentes.

El artículo 8 del CEDH tiene su correlato, para el ámbito de la Unión Europea, en el artículo 7 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, de 14 de diciembre de 2007 (CDFUE) (36). Además, la Carta dedica un precepto específico al derecho a la protección de datos personales, que viene recogido en el artículo 8 de la misma (37). Como es sabido, la Carta de Derechos Fundamentales goza de carácter vinculante desde la aprobación del Tratado de Lisboa de 17 de diciembre de 2007 y, según establece el artículo 6.1 del Tratado de la Unión Europea, pasa a formar parte del derecho originario de la Unión (38).

Ello plantea una primera cuestión en relación con la posible distinción a nivel europeo entre el derecho a la vida privada *(private life)* y el derecho a la protección de datos personales, como dos derechos interconectados, pero autónomos (39). Y es que, la distinción introducida en la Carta Europea en cuanto a la regulación de ambos derechos indica que ambos no son exactamente sinónimos (40). Al respecto, tanto el TJUE como el TEDH han establecido que no debe interpretarse el tér-

---

(34) *Cfr.,* CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., «El derecho a la protección de la vida privada y familiar en el ámbito tributario», en GARCÍA BERRO, F., *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva Europea*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2015, p. 89.

(35) Como señala el artículo 8 del CEDH, «*1. Toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de su correspondencia.*

2. No podrá haber injerencia de la autoridad pública en el ejercicio de este derecho sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la defensa del orden y la prevención de las infracciones penales, la protección de la salud o de la moral, o la protección de los derechos y las libertades de los demás».

(36) El artículo 7 de la CDFUE, bajo la rúbrica de «respeto de la vida privada y familiar», señala que «*toda persona tiene derecho al respeto de su vida privada y familiar, de su domicilio y de sus comunicaciones*».

(37) El artículo 8 CDFUE establece que «*1. Toda persona tiene derecho a la protección de los datos de carácter personal que le conciernan. 2. Estos datos se tratarán de modo leal, para fines concretos y sobre la base del consentimiento de la persona afectada o en virtud de otro fundamento legítimo previsto por la ley. Toda persona tiene derecho a acceder a los datos recogidos que le conciernan y a obtener su rectificación. 3. El respeto de estas normas estará sujeto al control de una autoridad independiente*».

(38) El artículo 6.1 TUE establece que 1. La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adoptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.

(39) Sobre ello, *vid.,* KOKOTT, J.; SOBOTTA, C., «The distinction between privacy and data protection in the jurisprudence of the CJEU and the ECtHR», *International Data Privacy Law*, vol. 3, núm. 4, 2013, pp., 222 y ss.

(40) *Cfr.,* KOKOTT, J.; SOBOTTA, C., *The distinction between privacy and data protection…,* cit., p. 223.

mino vida privada en un sentido restrictivo. El TJUE ha interpretado la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo en el sentido de que el término vida privada contemplado en el artículo 8 del CEDH incluye el derecho a la protección de datos personales, definidos los datos personales como toda información relativa a una persona física identificada o identificable (41). En realidad, el derecho a la vida privada y el derecho a la protección de datos no tienen necesariamente por qué tener ámbitos coincidentes, ya que pueden existir datos relativos a una persona identificada o identificable que no entren dentro del concepto de vida privada o de intimidad y, sin embargo, el derecho a la protección de datos cubre exactamente esa información. Además, los datos personales cubiertos por el derecho a la protección de datos son los referidos a una persona física, no a una persona jurídica que, por tanto, quedaría excluida como sujeto de este derecho (42). Sin embargo, a las personas jurídicas sí que se les ha reconocido el derecho a la privacidad reconocido en el artículo 8 del CEDH, especialmente por lo que respecta a la inviolabilidad de su domicilio (43).

En la medida en que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los derechos garantizados en el Artículo 7 de la Carta corresponden a aquellos que están garantizados por el artículo 8 del CEDH, incluidas sus limitaciones, el TJUE se refiere espontáneamente a casos similares juzgados por el TEDH, lo cual pone de manifiesto un fluido diálogo entre ambos Tribunales (44).

En este sentido, en la medida en que el derecho a la protección de los datos personales está estrechamente vinculado al derecho a la vida privada (intimidad personal y familiar) tal cual está consagrado en el artículo 7 de la Carta, las limitaciones susceptibles de ser legítimamente admitidas a este derecho corresponden con aquellas toleradas en el ámbito del artículo 8 del CEDH (45). No obstante, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 52.1 de la Carta Europea de Derechos Fundamentales, las limitaciones al derecho a la vida privada y a la protección de datos pueden tener un carácter más abierto en la medida en que los objetivos que justifiquen una injerencia en estos derechos se correspondan con intereses generales reconocidos por la Unión Europea o sean necesarias para proteger los derechos y las libertades de los otros. En este sentido, por ejemplo, el TJUE ha reconocido que

---

(41) *Cfr.,* Kokott, J.; Sobotta, C., *The distinction between privacy and data protection...,* cit., p. 223.

(42) *Cfr.,* Kokott, J.; Sobotta, C., *The distinction between privacy and data protection...,* cit., p. 225.

(43) Como, por ejemplo, se reconoce en la STEDH de 14 de marzo de 2013, caso *Bernh Larsen Holding AS and others contra Noruega* (recurso núm. 24117/08).

(44) En este sentido, por ejemplo, puede verse la STJUE de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, caso *WebMindLicenses,* en la que el Tribunal señala que «el artículo 7 de la Carta, referido al derecho al respeto de la vida privada y familiar, contiene derechos equivalentes a los garantizados por el artículo 8, apartado 1, del CEDH, y que, por consiguiente, conforme al artículo 52, apartado 3, de la Carta, debe darse a dicho artículo 7 el mismo sentido y el mismo alcance que los conferidos al artículo 8, apartado 1, del CEDH, tal como lo interpreta la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos». En la misma línea puede verse también la STJUE de 9 de noviembre de 2010, asuntos acumulados C-92/09 y C-93/09, caso *Markus Schecke*.

(45) Como, por ejemplo, afirma la STJUE de 9 de noviembre de 2010, asuntos acumulados C-92/09 y C-93/09, caso *Markus Schecke*, cuando señala que «las limitaciones al derecho a la protección de los datos de carácter personal que pueden establecerse legítimamente corresponden a las toleradas en el contexto del artículo 8 del CEDH».

la *transparencia* en el uso de fondos públicos constituye un objetivo legítimo que justifica la publicación de los subsidios agrícolas percibidos por agricultores individuales (46).

El derecho a la protección de datos personales quedó desarrollado ampliamente en la Directiva 95/46/CE, a la que ya hemos hecho referencia, que ha sido sustituida a partir del 25 de mayo de 2018 por el Reglamento General de Protección de Datos Personales (47).

Este Reglamento es una norma de efecto directo que no requiere trasposición al derecho interno, salvo en aquellos casos en los que se determine expresamente (48). El Reglamento va a desplazar a la LOPD en aquellas materias que regule, quedando, por tanto, la legislación nacional configurada como normas de aplicación del Reglamento (49). Asimismo, seguirá vigente la normativa específica de desarrollo de dicho derecho, siempre que el Reglamento contemple habilitaciones expresas de desarrollo legislativo, que permitan regular determinadas materias a los Estados Miembros (50).

El Reglamento General de Protección de Datos señala en el artículo 1.3 que «*la libre circulación de los datos personales en la Unión no podrá ser restringida ni prohibida por motivos relacionados con la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales*».

Por tanto, se coloca como valor superior del Ordenamiento la libertad de circulación, que, referida a la circulación de datos, se hace necesaria para el intercambio internacional de información; pero se hace garantizando siempre que en esta libertad quede incluido el respeto a los derechos fundamentales de los particulares.

Como destaca Olivares, el derecho a la protección de los datos personales «*está presente, por su propia naturaleza, en todo ámbito de cooperación administrativa que implique intercambio de información en la UE, puesto que tanto de manera directa, a través de la persona física, o indirecta, mediante la información propor-*

(46) Así, en la STJUE de 9 de noviembre de 2010, asuntos acumulados C-92/09 y C-93/09, caso *Markus Schecke.* Sobre ello, *vid.,* Kokott, J.; Sobotta, C., *The distinction between privacy and data protection…,* cit., p. 224.

(47) Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de Protección de Datos).

(48) El artículo 99 de dicho Reglamento dice que: «*El presente Reglamento será obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro*».

(49) Actualmente se tramita en las Cortes Generales un *Proyecto de Ley Orgánica de Protección de Datos de Carácter Personal*, publicado en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados.* XII Legislatura. Serie A. Proyectos de Ley, de 24 de noviembre de 2017, que, como reza su artículo 1, «*1. La presente ley orgánica tiene por objeto adaptar el ordenamiento jurídico español al Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y el Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de sus datos personales y a la libre circulación de estos datos, y completar sus disposiciones.*

2. El derecho fundamental de las personas físicas a la protección de datos de carácter personal, amparado por el artículo 18.4 de la Constitución, se ejercerá con arreglo a lo establecido en el Reglamento (UE) 2016/679 y en esta ley orgánica».

(50) Como ha destacado Olivares Olivares, B. D., *La protección de los datos tributarios…,* cit., p. 33, el nuevo marco jurídico representado por el Reglamento General de Protección de Datos «*requerirá la adecuación de la legislación interna a su régimen, así como la interpretación de determinadas normas orientadas a flexibilizar notablemente las obligaciones de los responsables del tratamiento*».

cionada por las personas jurídicas, las administraciones europeas en el marco de la Directiva de cooperación van a acabar intercambiando información referente a la fiscalidad de las rentas obtenidas por personas naturales en el seno de la Unión y, por tanto, estos intercambios deberán ser acordes al marco legal europeo de protección de datos» (51).

La Directiva 2011/16/UE, a la que ya nos hemos referido anteriormente, indica que todo intercambio de información debe ser efectuado con arreglo a las normas de la Directiva 95/46/CE (52). Sin embargo, en su artículo 25 indica que los Estados, en el marco del intercambio de información de la Directiva de cooperación, pueden limitar los derechos y obligaciones recogidos por la Directiva 95/46/CE (53). Se trata de los siguientes derechos concedidos por la Directiva y ahora por el Reglamento General de Protección de Datos a las personas físicas:

a) La obligación de informar al interesado de los datos recabados, que implica comunicar qué datos se están recopilando pero no por quién.

b) La obligación de informar al interesado cuando los datos no han sido recabados de este, en este caso cuando los datos se obtienen de un tercero.

c) El derecho de acceso de los interesados a sus datos personales cuando se hallan en poder de la autoridad competente.

d) La obligación de publicitar los tratamientos. Los Estados miembros podrán no establecer los mecanismos necesarios de publicación del Estado en el que están los datos o qué se ha hecho con ellos.

Así, en el marco del intercambio de información fiscal de la Directiva 2011/16/UE, los Estados pueden limitar a los interesados el derecho a obtener del responsable del tratamiento, *cuando sea necesario para salvaguardar los intereses económicos, fiscales y presupuestarios*, aspectos como los siguientes: la certificación de la existencia o inexistencia del tratamiento de datos que le conciernen, la información respecto a los fines de su tratamiento, la comunicación del origen de los datos tratados o la posibilidad de rectificar, suprimir o bloquear la información cuyo tratamiento no se ajuste a las disposiciones de la Directiva (54).

---

(51) OLIVARES OLIVARES, B. D., «La protección de los datos personales en el ámbito tributario a la luz de la Directiva 2011/16/UE. Situación actual y perspectivas de futuro». en MARTÍN DÉGANO, I.; HERRERA MOLINA, P. M., *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente. (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)*, Documento núm. 8/2014, Instituto de Estudios Fiscales, p. 45.

(52) A partir del 25 de mayo de 2018 esta referencia hay que entenderla realizada al Reglamento General de Protección de Datos.

(53) El artículo 25 de la Directiva 2011/16/UE establece que todo intercambio de información efectuado con arreglo a la presente Directiva está sujeto a las disposiciones de aplicación de la Directiva 95/46/CE. No obstante, los Estados miembros limitarán el alcance de las obligaciones y derechos previstos en el artículo 10, el artículo 11, apartado 1, y los artículos 12 y 21 de la Directiva 95/46/CE, en la medida necesaria para salvaguardar los intereses a que se refiere el artículo 13, apartado 1, letra e), de dicha Directiva.

(54) Como bien apunta OLIVARES OLIVARES, B., *La protección de los datos…,* cit., p. 123, sería «cuanto menos debatible si se diera el caso de que a través de una transposición se produjera una limitación absoluta de estos derechos y obligaciones, puesto que algunos se han consagrado como parte del contenido esencial del derecho fundamental a la protección de los datos personales en algunos países».

Respecto a los principios generales que recogía la Directiva 95/46/CE y que también han sido, igualmente, trasladados al nuevo Reglamento General de Protección de Datos, destacamos los siguientes:

a) Debe garantizarse la calidad de los datos, que deben ser tratados de manera leal y lícita y ser recogidos con fines determinados, explícitos y legítimos. Asimismo, deben ser adecuados, pertinentes y no excesivos en relación a los fines para los que se recaben, así como exactos (55).

b) Debe garantizarse la legitimación del tratamiento de los datos, que requiere el consentimiento del interesado, o que sea necesario para la ejecución de un contrato en que el interesado sea parte o para el cumplimiento de una obligación jurídica a la que esté sujeto, o que sea necesario para proteger su interés vital; o bien que sea necesario para el cumplimiento de una misión de interés público o para la satisfacción de un interés legítimo. Además, no deben conservarse durante un tiempo superior al necesario (56).

c) Debe informarse al interesado de la identidad del responsable del tratamiento, los fines perseguidos y otra información relevante. Además, se le garantiza el derecho de acceso y de oposición (57).

No obstante, se prevén una serie de posibles limitaciones a las obligaciones del Estado en el artículo 23 del Reglamento General de Protección de Datos, que deben establecerse mediante medidas legales y que se refieren a supuestos en que dicha limitación constituya una medida necesaria para la salvaguarda de la seguridad del Estado, la defensa, la seguridad pública, la represión de infracciones penales, *un interés económico o financiero importante de un Estado Miembro de la Unión, incluidos los asuntos monetarios, presupuestarios y fiscales, funciones de inspección o control relacionadas con los supuestos anteriores* o la protección de los derechos y libertades de otras personas. Esta amplia lista de excepciones ha provocado que, en la práctica, la doctrina critique la *escasa protección de los derechos de los contribuyentes en esta materia* (58).

Estas limitaciones pueden implicar que *el contribuyente* vea bastante más limitada su privacidad frente a la configuración, en general, de la privacidad o intimidad de la persona en otros ámbitos o facetas de su vida, en la medida en que frente a la privacidad o intimidad del contribuyente entra en juego la protección del interés financiero de la Hacienda pública. Este límite va a estar expresamente amparado, además, en el artículo 8 CEDH, pues según su redacción: *«no podrá haber injerencia de la autoridad pública […]sino en tanto en cuanto esta injerencia esté prevista por la ley y constituya una medida que, en una sociedad democrática, sea necesaria para […] el bienestar económico del país»*. Con lo cual, «el bienestar

(55) Artículo 6 de la Directiva 95/46/CE y artículo 5 del Reglamento General de Protección de Datos. Cabe destacar que el Reglamento aumenta por lo general respecto a la Directiva los derechos y garantías de las personas físicas respecto al tratamiento de datos personales.

(56) Artículo 6 del Reglamento General de Protección de Datos.

(57) Artículos 13 a 21 del Reglamento General de Protección de Datos.

(58) Gil García, E. «Reflexiones sobre la normativa española en materia de intercambio de información con ocasión de la Sentencia Sabou», en Martín Dégano, I.; Herrera Molina, P. M., *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente. (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)*, Documento núm.8/2014 del Instituto de Estudios Fiscales, p. 45.

económico del país» va a ser la razón principal de la injerencia en este derecho, lo que ha llevado a afirmar a Avi-Yonah y Mazzoni que, en realidad, «*solamente existen salvaguardas procedimentales más que un auténtico derecho a la privacidad»*. Estas salvaguardas procedimentales serían: a) el derecho a participar en la investigación en el Estado correspondiente; b) el derecho a ser informado y c) el derecho a ser oído y a contradecir la decisión del Estado correspondiente. La ausencia de estas salvaguardas y garantías constituiría una vulneración del derecho a la privacidad de los contribuyentes (59).

Sin embargo, no puede desconocerse la importancia de estas garantías procedimentales, que configuran el derecho a la protección de datos en materia tributaria, especialmente en el ámbito del intercambio internacional de información con trascendencia tributaria, pues, como destacan en un estudio reciente Baker y Pistone, solamente el 22% de los países analizados garantizan al contribuyente el derecho a ser informado antes de intercambiar información relativa a su persona con un tercer país, y solamente el 17% de los países garantizaban el derecho del contribuyente a ser oído antes del intercambio de información con el tercer país (60).

III. **LA TUTELA DEL TEDH**

Respecto a la estructura analítica desplegada por la jurisprudencia del TEDH en relación con el derecho a la vida privada, en un primer paso, el Tribunal verifica si los hechos alegados pueden constituir una «injerencia» en dicho derecho fundamental. En segundo lugar, si tal injerencia «está prevista por la ley». En tercer lugar, si la misma persigue alguna de las «finalidades legítimas» enumeradas en el artículo 8.2) del CEDH y, finalmente, examina si tal injerencia es «necesaria en una sociedad democrática» a fin de que ésta cumpla sus finalidades (61).

Respecto a la noción de injerencia, según una jurisprudencia constante, el TEDH verifica, en primer lugar, la existencia de una injerencia en el derecho al respeto de la vida privada del recurrente. A tal efecto, el TEDH ha precisado que su misión no es examinar en abstracto la legislación y la práctica pertinentes, sino investigar si la forma como han sido aplicadas al recurrente en el caso concreto han podido vulnerar el CEDH (62). No obstante, en algún caso, como en la STEDH de 6 de diciembre de 2012 (recurso 12323/11), caso *Michaud contra Francia*, que versa sobre determinadas obligaciones de información de los abogados impuestas por la normativa sobre blanqueo de capitales, el Tribunal ha considerado que tales

---

(59) Avi-Yonah, R. S. y Mazzoni, G., «Taxation and Human Rights: A delicate balance», *Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, Universidad de Michigan, núm. 520, 5 de septiembre de 2016.

(60) Baker, P.; Pistone, P., General Report: «The practical protection of taxpayers' fundamental rights», *Cahiers de droit fiscal international*, vol 100b, Kluwer, The Netherlands, 2015, p. 60.

(61) Sobre ello, *vid.,* Lachapelle, A., «Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales: état des lieux de la jurisprudence européenne (2.ª partie), *Revue Générale de fiscalité et de comptabilité pratique*, núm. 10/2016, pp. 44 y ss.

(62) En este sentido, por ejemplo, STEDH de 18 de mayo de 2010 (recurso 26839/05), caso *Kennedy contra Reino Unido.*

obligaciones constituyen una «injerencia permanente» sobre el derecho al respeto de la vida privada del recurrente.

La noción de injerencia no implica necesariamente una acción determinada por parte del poder público, sino que puede producirse también por una omisión del mismo. En el ámbito fiscal, por ejemplo, cuando la Administración tributaria no adopta las garantías técnicas precisas para garantizar el secreto de los datos tributarios en el caso de intercambios automáticos de información fiscal entre distintos Estados o Administraciones (63).

La jurisprudencia muestra muchos ejemplos de injerencias en el derecho al respeto de la vida privada en su manifestación de protección de datos personales, entre los que destacamos los siguientes:

a) La decisión de la Administración fiscal de requerir a un banco que le transmita los datos bancarios de determinados clientes y la transmisión de estos datos una vez recabados por parte de esa Administración tributaria a una Administración fiscal extranjera que previamente se los había solicitado (64).

b) La exigencia de la Administración tributaria a una persona física que le comunique la lista de sus gastos privados (65).

c) El intercambio de datos fiscales relativos a un determinado contribuyente entre dos países de la Unión Europea a requerimiento de uno de ellos, en el marco de la asistencia mutua internacional en materia tributaria, sin que existiese una previa notificación a dicho contribuyente de tal intercambio internacional de información tributaria (66).

La injerencia debe estar *prevista en la ley*. A tal efecto la jurisprudencia del TEDH ha señalado que para que la medida discutida esté prevista en la ley la misma debe tener una base en derecho interno, entendiendo el término ley en su acepción material y no formal (67). En este sentido, el Tribunal ha exigido que la ley sea suficientemente accesible y previsible, esto es, que esté enunciada con precisión para permitir a un individuo adecuar su conducta a la misma (68).

La injerencia *debe perseguir una finalidad legítima*. Para que la injerencia esté justificada es necesario que persiga un fin legítimo de los previstos en el artículo 8 del CEDH (69). Entre las finalidades enumeradas por el precepto, tres son susceptibles de legitimar los tratamientos de información con fines fiscales: 1) la protec-

(63) En este sentido, *Lachapelle*, A., *Le respect du droit à la vie privée…,* cit., p. 45.

(64) STEDH de 22 de diciembre de 2015 (recurso 28601/11), *caso G. S. B. contra Suiza*.

(65) Comisión EDH de 7 de diciembre de 1982 (recurso 9804/82), *caso Hardy-Spirlet contra Bélgica*.

(66) Decisión TEDH de 16 de junio de 2015 (recurso 75292/10), caso *Othymia Investments BV contra Holanda.*

(67) Así, por ejemplo, en la STEDH de 1 de diciembre de 2015 (recurso 69436/10), caso *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova contra Portugal.*

(68) Así, por ejemplo, en la STEDH de 22 de diciembre de 2015 (recurso 28601/11), *caso G. S. B. contra Suiza.*

(69) En cuanto a la persecución de un fin legítimo, Casadevall Medrano, J., *El convenio Europeo de Derechos Humanos, el Tribunal de Estrasburgo y su Jurisprudencia*, Tirant Lo Blanch, España, 2012, p. 171, apunta que «si bien incumbe al Estado demostrar la licitud del objetivo que justifica su injerencia, en realidad lo tiene relativamente fácil teniendo en cuenta la vaguedad con que figuran formuladas las excepciones».

ción del bienestar económico del país; 2) la prevención de delitos y 3) La protección de los derechos y libertades de los otros (70).

La injerencia debe ser *necesaria en una sociedad democrática*. La jurisprudencia ha establecido que ello implica la existencia de un fin social imperioso. Por tanto, no se indaga tanto si la medida es necesaria cuanto si los motivos invocados para justificarla son pertinentes y suficientes a la vista de ese fin social imperioso (71). En este sentido, el TEDH ha subrayado en numerosas ocasiones que para que una injerencia sea necesaria en una sociedad democrática, en la que la tolerancia y el espíritu abierto constituyen dos de sus características, tal injerencia debe ser claramente proporcionada al fin legítimo perseguido (72). Ese control de proporcionalidad exige realizar una ponderación entre la protección de la vida privada y los intereses públicos o privados que merecen igualmente protección.

Centrando nuestra atención, en concreto, en el derecho de los contribuyentes a la protección de sus datos personales, el TEDH ha tenido ocasión de reiterar su doctrina sobre el derecho fundamental a la protección de datos personales, que estableciese en la famosa STEDH de 4 de diciembre de 2008, *caso S. y Marper contra Reino Unido,* en su STEDH de 22 de diciembre de 2015, en el *caso GSB contra Suiza*, precisamente, en un caso que afecta a la transmisión internacional de los datos fiscales de un contribuyente (73). El Tribunal ha establecido en primer lugar que el derecho a la protección de los datos personales juega un papel fundamental en el derecho al respeto de la vida privada y, por tanto, cae en el ámbito del artículo 8 del CEDH. A tal efecto, establece que la legislación interna debe adoptar las garantías apropiadas para evitar que el tratamiento de los datos personales no sea conforme al artículo 8 del CEDH. La necesidad de disponer de esas garantías se refuerza cuando se trata de tratamientos automáticos de datos. Esas garantías están contempladas en la Directiva 95/46/CE (74). En segundo lugar, el TEDH admite que la protección de la confidencialidad de ciertos datos de carácter personal puede decaer ante ciertos intereses legítimos del Estado (por ejemplo, garanti-

---

(70) Al respecto, por ejemplo, en la STEDH de 6 de diciembre de 2012 (recurso 12323/11), caso *Michaud contra Francia,* el Tribunal ha señalado que el cumplimiento de obligaciones derivadas de la normativa europea de lucha contra el blanqueo de capitales constituye una finalidad legítima. En la Decisión del TEDH de 16 de junio de 2015 (recurso 75292/10), caso *Othymia Investments BV contra Holanda*, señala el Tribunal que garantizar la recaudación de los impuestos es una de las finalidades legítimas que encuentran acomodo en el artículo 8.2 del CEDH, pues contribuye al bienestar económico del Estado.

(71) En este sentido, por ejemplo, STEDH de 14 de marzo de 2013 (recurso 24117/08), caso *Bernh Larsen Holding and Others contra Noruega.*

(72) Así, por ejemplo, en la STEDH de 1 de diciembre de 2015 (recurso 69436/10), caso *Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova contra Portugal.*

(73) La alegación principal en este caso era una violación del derecho al respeto de la vida privada y familiar –además de una violación de la prohibición de no discriminación en conjunto con este derecho–. En concreto, el recurrente alegaba que al compartir sus datos bancarios con los EEUU, Suiza violaba su derecho al respeto de la vida privada y familiar porque no había una base legal suficiente para justificar la injerencia; en todo caso, la base legal no sería suficientemente previsible; que el objetivo buscado con la injerencia no sería legítimo porque no podía calificarse ni por la vía del interés de la economía suiza –sería solo en interés de UBS SA– ni por la vía de evitar infracciones penales porque la sustracción fiscal en Suiza es una infracción administrativa.

(74) Era la Directiva vigente al momento de producirse los hechos y de recaer esta sentencia, actualmente habría que referirla al Reglamento General de Protección de Datos, al que venimos haciendo referencia constante en este trabajo.

zar la seguridad pública, perseguir delitos o garantizar los intereses financieros del Estado). En tercer lugar, el TEDH considera que hay que dejar un cierto margen de apreciación a las autoridades nacionales competentes para establecer un justo equilibrio entre el respeto al derecho a la protección de datos y los fines de interés público perseguidos. Finalmente, el TEDH ha constatado que el recurrente ha podido disfrutar de ciertas garantías procesales contra la transferencia internacional de sus datos fiscales a los EEUU, de manera que ha podido impugnar esta decisión ante un tribunal. En coherencia con ello, el Tribunal considera que en el *caso GSB contra Suiza* no se ha producido una violación del artículo 8 del CEDH (75).

Otra resolución de importancia en esta línea es la Decisión del TEDH de 16 de junio de 2015 (recurso 75292/10), caso *Othymia Investments BV contra Holanda*, en relación con la petición de determinada información con trascendencia tributaria que la Administración tributaria española dirige a la Administración tributaria de Holanda en relación con un determinado contribuyente residente en Holanda pero que desarrolla actividades económicas en España (76). La autoridad fiscal holandesa remite a la española la información requerida sin notificar previamente al contribuyente esta circunstancia en el marco de la directiva sobre asistencia mutua internacional en materia tributaria y del Convenio de doble imposición celebrado entre Holanda y España (77). El Tribunal considera que en este caso se produce una injerencia en el derecho a la vida privada consagrado en el artículo 8

(75) En concreto, sobre la necesidad en una sociedad democrática, el TEDH recuerda que la protección de los datos personales es fundamental para cumplir con las exigencias del artículo 8 y tiene que ser muy tenido en cuenta por los EM a la hora de ponderar los intereses privados con los públicos cuando van a realizar una injerencia. Para valorar la proporcionalidad, ha de tenerse en cuenta diversos factores (naturaleza del derecho en cuestión, de su importancia para el individuo en cuestión, de la naturaleza y finalidad de la injerencia) y, en el presente caso, en tanto y cuanto solo se tratan de datos financieros, el TEDH no considera que se traten de datos estrechamente ligados a su intimidad que requirieran una protección especial. Además, como se ha apuntado, considera que el interés de Suiza es importante y se observa que se han respetado los derechos procesales del recurrente. Por todo lo anterior, se considera que esa injerencia, consistente en la transferencia de los datos de las cuentas financieras por parte de la autoridad fiscal Suiza a la Administración tributaria de los Estados Unidos de América, era necesaria para una sociedad democrática.

(76) El contribuyente, en este caso, es una persona jurídica y, como hemos comentado anteriormente, el derecho fundamental a la protección de datos personales no se predica respecto a las personas jurídicas, sino respecto a las personas físicas. No obstante, el TEDH ha reconocido como sujeto del derecho a la vida privada (privacidad) reconocido en el artículo 8 del CEDH también a las personas jurídicas, por ejemplo, entre otras muchas, en la STEDH de 27 de septiembre de 2005 (recurso 50882/99), caso *Petri Sallinen y otros contra. Finlandia*, en la que se pronuncia respecto de la aplicación del derecho a la vida privada y al domicilio reconocido en el artículo 8 del CEDH al caso de las sedes de las personas jurídicas, sus sucursales y locales profesionales. Por ello, el caso *Othymia* plantea interés desde el punto de vista de nuestro estudio dado que se refiere a un supuesto de intercambio de información fiscal entre Estados previo requerimiento y a la posible vulneración de los derechos reconocidos en el artículo 8 del CEDH, especialmente por la transmisión de documentos –como correos electrónicos– relativos al contribuyente a la autoridad fiscal del otro Estado y las garantías que para el contribuyente, en relación con la necesidad de una notificación previa al envío de esta información y con la concesión de un medio de defensa al contribuyente sobre la procedencia y legalidad de tal transmisión de datos, lo cual, lógicamente, tiene una enorme trascendencia también en el caso de que los intercambios de información fiscal se refieran a un contribuyente persona física, en este caso, además, desde el prisma de la protección de datos personales.

(77) La Directiva entonces vigente era la 77/799/EC, que ha sido sustituida actualmente por la Directiva 2011/16/UE, a la que ya hemos hecho referencia anteriormente.

del CEDH. Sin embargo, entiende que esa injerencia está contemplada en la ley, dado que esta cooperación entre administraciones fiscales se produce al amparo de la Directiva comunitaria y de la ley interna holandesa que la traspone a su ordenamiento. Considera, asimismo, el Tribunal, que tal injerencia persigue un fin legítimo amparable en los objetivos contemplados en el artículo 8.2 del CEDH, cual es el de garantizar la correcta exacción de los impuestos por parte, en este caso, de la Administración tributaria de uno de los Estados miembros de la Unión Europea, dado que ello tiene una relación directa con el logro del «bienestar económico del país» a que expresamente alude el artículo 8.2 del CEDH. Finalmente, se cuestiona el Tribunal si esa injerencia es necesaria en una sociedad democrática y, en este punto, el TEDH acude expresamente a la doctrina sentada por el TJUE en el caso *Sabou* (78), –al que nos referiremos posteriormente– para convenir en la necesidad y proporcionalidad de la medida, ya que el intercambio de información fiscal relativa al contribuyente se produce en una fase de investigación en el país requirente de la información tributaria respecto a las actividades económicas del mismo y de su situación tributaria sin que, a tal efecto, de acuerdo con la Directiva sobre asistencia mutua en materia fiscal entonces vigente, constituya un derecho del contribuyente el ser notificado por el Estado que recaba y transmite la información que le afecta con carácter previo al intercambio de información sobre esta circunstancia, previéndose, no obstante, en la normativa interna holandesa esta obligación en los casos de asistencia mutua, pero quedando la misma excepcionada en supuestos de urgencia en la transmisión de información o de sospechas fundadas de fraude fiscal del contribuyente, como la autoridad fiscal holandesa entendió que sucedía en este caso. Por ello, en definitiva, el Tribunal declaró el recurso articulado con base en el artículo 8 en relación con el artículo 13 del CEDH inadmisible, ya que entendió que el contribuyente no tenía derecho en este caso a una notificación o información previa sobre la petición de intercambio de información cursada por la autoridad fiscal española a la holandesa y a que se abriese para el contribuyente en esta fase la posibilidad de recurrir ese intercambio de información, pudiendo éste, no obstante, obtener información *ex post* sobre el procedimiento de intercambio de información y pudiendo, en consecuencia, recurrir la decisión de cooperación administrativa o la legalidad del procedimiento seguido para ello.

La doctrina, en referencia a estos pronunciamientos del TEDH, ha puesto de manifiesto que el Tribunal no ha sido muy enérgico en la apreciación de garantías para el contribuyente, especialmente en relación con su derecho a la protección de datos, en los procedimientos de intercambio de información entre Administraciones tributarias de distintos Estados. A la vista de ello, podría parecer que el derecho a la protección de datos no es relevante en los casos de intercambios de datos fiscales, lo cual no es cierto, dado que la normativa europea sobre protección de datos personales de las personas físicas es aplicable también en estos intercambios de datos fiscales (79).

Una Sentencia posterior del TEDH, de 27 de junio de 2017 (recurso 931/13), *caso Satakunnan Markkinapörssi OY y Satamedia OY contra Finlandia*, dictada por la Gran Sala del Tribunal, consideramos que tiene interés en esta materia porque se

(78) El TEDH se apoya en la doctrina sentada por la STJUE de 22 de octubre de 2013 (asunto C-276/12), caso *Sabou*.

(79) *Cfr.,* Schaper, M., *Data protection rights….,* cit., p. 518.

ha mostrado claramente garantista del derecho a la protección de datos personales en materia fiscal con base en el artículo 8 del CEDH, si bien, el caso no se refería al intercambio internacional de datos fiscales entre Administraciones tributarias, sino a la publicación por parte de dos empresas del sector editorial de datos de los contribuyentes finlandeses relativos a su patrimonio y a su renta imponible, lo que ponía en tensión el derecho al respeto de la vida privada, especialmente la protección de datos personales, y el derecho a la libertad de expresión y de información consagrado en el artículo 10 del CEDH (80). El Tribunal señala que el hecho de que la información cuestionada sea ya de dominio público no la sustrae necesariamente de la protección otorgada por el artículo 8 del CEDH. Al respecto, el Tribunal establece que la protección de datos de carácter personal juega un papel fundamental para el ejercicio del derecho al respeto de la vida privada y familiar consagrado en el artículo 8 del CEDH. Por ello, la legislación interna de los Estados debe establecer las garantías apropiadas para evitar toda utilización de datos de carácter personal que no sea conforme a las garantías establecidas por el artículo 8 del CEDH (81). Por ello, el Tribunal concluye que los datos recopilados, tratados y publicados por las dos sociedades demandantes relativos a la renta y al patrimonio neto imponible de millones de contribuyentes finlandeses entran de lleno en la vida privada de los mismos, con independencia de que, de conformidad con el derecho finlandés, el público tenga derecho a acceder a estos datos bajo ciertas reglas o condiciones (82).

IV. **LA TUTELA DEL TJUE**

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea sigue un esquema analítico similar al seguido por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos. Comprueba, en primer

(80) Para comprender el caso, hay que tener presente que en Finlandia no existe, a diferencia de lo que ocurre en España y en otros países de nuestro entorno, el secreto fiscal tal y como lo conocemos en nuestro Ordenamiento, esto es, no existe un precepto de alcance similar al artículo 95 de nuestra LGT que establece el carácter reservado de los datos tributarios en poder de la Administración, que solo pueden ser cedidos a terceros en los casos expresamente previstos en la ley, antes bien, en aquel país los datos sobre la declaración de la renta y el patrimonio de los contribuyentes pueden ser consultados por los ciudadanos bajo determinadas condiciones, solicitándolo a tal efecto a la Administración tributaria. El problema surge porque dos empresas del sector editorial *(Satakunnan* y *Satamedia)* publican los datos fiscales (patrimonio y renta imponible) de millones de contribuyentes finlandeses en sus revistas y, además, llegaron a establecer un sistema de mensajería por el que a través de un SMS de móvil ponen a disposición de los lectores interesados los datos fiscales de cualquier contribuyente en el que tengan interés. Es precisamente el tratamiento de estos datos personales a través del servicio de mensajería electrónica y el fin comercial que guía a estas empresas, lo que pone el acento sobre la posible vulneración del derecho a la protección de datos personales de los contribuyentes con base en el artículo 8 del CEDH.

(81) De forma clara incluye esta Sentencia del TEDH que estamos comentando el derecho a la protección de datos personales en el ámbito del artículo 8 del CEDH, señalando al respecto que «*el artículo 8 del Convenio consagra así el derecho a una forma de autodeterminación informativa, que autoriza a las personas a invocar su derecho a la vida privada en lo que concierne a los datos que, aunque neutros, son recolectados, tratados y difundidos a la colectividad, de acuerdo con formas o modalidades tales que sus derechos reconocidos en el artículo 8 puedan ser puestos en juego*».

(82) El Tribunal, finalmente, tras el detenido examen de la cuestión y de establecer el adecuado balance entre el derecho a la protección de datos personales y la libertad de información periodística consagrada en el artículo 10 del CEDH, constata que no ha existido en este caso una violación de la libertad de información.

lugar, si el acto impugnado constituye una «infracción» o «injerencia» de los derechos reconocidos por los artículos 7 y 8 de la Carta y examina si tal injerencia se justifica a la luz del artículo 52.1 de la misma. Este artículo se refiere a una construcción similar a la del artículo 8.2 del CEDH: la injerencia debe 1.º) *«estar prevista por la ley»* y 2.º) debe respetar el «contenido esencial» del derecho a la privacidad y a la protección de datos de carácter personal. 3.º). Debe responder efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de proteger los derechos y libertades de los demás. 4.º). Finalmente, esa restricción debe ser necesaria y respetar el principio de proporcionalidad.

La noción de infracción o injerencia en la Carta es equiparable a la noción de injerencia en el CEDH, de manera que el TJUE utiliza las dos expresiones indistintamente. A tal efecto, el TJUE verifica, en primer lugar, la existencia de un tratamiento de datos de carácter personal en el sentido del artículo 4 del vigente RGPD (83). A continuación, el TJUE verifica si esa injerencia está prevista por la ley. Esta exigencia implica que la base legal que permite la medida atentatoria, el intercambio, la recogida, el almacenamiento de los datos, etc., es suficientemente clara y precisa (84).

La injerencia en el derecho a la protección de datos personales debe responder a objetivos de interés general reconocidos por la Unión Europea. Por ejemplo, uno de esos objetivos es la transparencia (85). En el ámbito fiscal, la lucha contra el fraude y la evasión de impuestos es un objetivo reconocido por la UE.

La injerencia debe ser necesaria y proporcionada. Según una jurisprudencia constante el principio de proporcionalidad exige que los medios puestos en práctica por un acto de la Unión, por una parte, sean aptos para cumplir el objetivo perseguido y, por otra parte, que no vayan más allá de lo necesario para conseguirlo (86). En este sentido, por ejemplo, en la STJUE de 16 de diciembre de 2008, asunto C-73/07, *caso Satamedia,* el Tribunal ha señalado que la derogación a la protección de los datos de carácter personal y las limitaciones de este derecho deben realizarse en lo estrictamente necesario.

Respecto a la justificación de la injerencia el TJUE se muestra más protector que el TEDH, no obstante, también el TJUE termina refiriendo esas justificaciones al contexto de una sociedad democrática.

En relación con los casos relativos, más en concreto, a la protección del derecho fundamental a la protección de datos personales del contribuyente en el con-

---

(83) Hay que tener en cuenta que, dada la reciente entrada en vigor del RGPD, las sentencias del TJUE se refieren a tal efecto al artículo 2 de la Directiva 95/46, de contenido similar.

(84) Así, por ejemplo, STJUE de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, caso *WebMindLicenses.*

(85) Como se señala en la STJUE de 9 de noviembre de 2010, asuntos acumulados C-92/09 y C-93/09, caso *Markus Schecke*.

(86) En este sentido, por ejemplo, STJUE de 8 de abril de 2014, asunto C-293/12, caso *Digital Rights Ireland Ltd*, que señala que «*el principio de proporcionalidad exige que los actos de las instituciones de la Unión sean adecuados para lograr los objetivos legítimos perseguidos por la normativa de que se trate y no rebasen los límites de lo que resulta apropiado y necesario para el logro de dichos objetivos*». Respecto al control jurisdiccional de la observancia de estos requisitos, señala esta STJUE que, «*dado que se trata de injerencias en los derechos fundamentales, el alcance de la facultad de apreciación del legislador de la Unión puede resultar limitado en función de una serie de factores, entre los que figuran, en particular, el ámbito afectado, el carácter del derecho en cuestión garantizado por la Carta, la naturaleza y la gravedad de la injerencia, así como la finalidad de ésta*».

texto del intercambio internacional de información con trascendencia tributaria, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea trata por primera vez cómo se ven afectados los derechos de los contribuyentes en el marco de un intercambio de información que se produce previo requerimiento de una autoridad fiscal de un Estado a otro Estado en su Sentencia de 22 de octubre de 2013 (asunto C-276/12), *caso Sabou*. En ella, se plantea ante el TJUE si el contribuyente tiene derecho a ser informado de la decisión de la Administración tributaria de solicitar información, y si tiene derecho a participar en el examen de testigos en el Estado miembro requerido en el marco de la tramitación de una solicitud de información. Además, se plantea si el contribuyente puede cuestionar la exactitud de la información comunicada.

1. En primer lugar, el Tribunal establece que de la Directiva 77/799, cuyo objeto es regular la colaboración entre las Administraciones tributarias de los Estados Miembros, se extraen obligaciones para los Estados; *pero no atribuye derechos específicos a los contribuyentes ni impone a las autoridades competentes ninguna obligación de consultar a aquellos* (87).

2. En el marco de los procedimientos tributarios, se distinguen una fase de investigación y una fase contradictoria, en la que intervienen el contribuyente contra quien se dirige el procedimiento y la propia Administración tributaria. Dado que la solicitud de asistencia entre Administraciones y las actuaciones inspectoras, entre las que se encuentra el examen de peritos, forman parte de la fase previa de investigación, *el respeto del derecho de defensa del contribuyente no exige que éste participe en la solicitud de información dirigida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido*, al mismo tiempo que *tampoco exige que el contribuyente sea oído en el momento en que en el Estado miembro requerido se lleven a cabo actuaciones inspectoras (…) ni que sea oído antes de que dicho Estado miembro transmita información al Estado miembro requirente*.

Por tanto, puede concluirse que no existe un derecho del contribuyente a ser informado de la solicitud de asistencia dirigida de un Estado miembro a otro para verificar sus datos fiscales, ni tampoco un derecho a participar en las actuaciones llevadas a cabo por las Administraciones durante la fase de investigación. Sin embargo, el Tribunal de Justicia precisa que es posible que la normativa interna de un Estado miembro extienda el derecho a ser oído a actuaciones de la fase de inspección.

3. Finalmente, respecto a la tercera cuestión, el TJUE señala que tampoco se contempla el derecho del contribuyente a cuestionar la exactitud de la información transmitida.

De aquí se deriva que las normas correspondientes deban establecerse en los Derechos nacionales, de forma que *el contribuyente podrá cuestionar la información que le concierne transmitida a la Administración tributaria del Estado miembro requirente según las normas de procedimiento aplicables en el Estado miembro de que se trate*.

(87) STJUE de 22 de octubre de 2013, asunto C-276/12, caso *Sabou*.

El TJUE matiza, avanza y completa esta doctrina en su Sentencia de 1 de octubre de 2015 (88). Se trata de otro procedimiento prejudicial en el que el órgano jurisdiccional remitente pregunta si la aplicación de la Directiva 95/46/CE se opone a normas que permitan a una Administración Pública de un Estado miembro transmitir datos personales a otra Administración pública y el subsiguiente tratamiento de estos datos sin que los interesados sean informados de dicha transmisión ni del tratamiento.

El Tribunal destaca la importancia de la exigencia de información a los interesados recogida en el artículo 10 de la citada Directiva, señalando que es condición necesaria para que puedan ejercer sus derechos de acceso y rectificación de los datos y de oposición al tratamiento; por consiguiente, determina que la exigencia de tratamiento leal de los datos personales que prevé el artículo 6 de la Directiva obliga a la Administración Pública a informar a los interesados de la transmisión de los datos a otra Administración (89).

Sin embargo, el TJUE analiza, a continuación, las posibles excepciones recogidas en el artículo 13 de la Directiva 95/46, –mencionadas anteriormente–, para comprobar si en el caso concreto era posible aplicar una de ellas para evitar la obligación de informar. Así, dado que tales limitaciones deben establecerse mediante medidas legales, según exige el artículo 13, y que la resolución que eliminaba dicha obligación fue aprobada mediante un Protocolo que no fue objeto de publicación oficial, el Tribunal declara que no concurren los requisitos previstos por la Directiva para que un Estado miembro pueda establecer excepciones a los derechos y obligaciones del artículo 10 de la misma (90).

De esta forma, el TJUE mantiene recientemente una posición más garantista de los derechos de los contribuyentes al aplicar una doctrina restrictiva respecto de las posibilidades de los Estados miembros para limitar los derechos recogidos por la Directiva 95/46 y actualmente por el Reglamento General de Protección de Datos. Y ello se ha corroborado, sin lugar a dudas, en dos Sentencias más recientes, la STJUE de 16 de mayo de 2017, asunto C-682/15, caso *Berlioz Investment Fund*, y en la STJUE de 27 de septiembre de 2017, asunto C-73/16, caso *Peter Puskár*. En la primera de ellas, el Tribunal ha declarado que el artículo 1, apartado 1, y el

---

(88) STJUE de 1 de octubre de 2015, asunto C-201/14, caso *Smaranda Bara y otros*.

(89) En el mismo sentido, Sánchez López, M. E., *El problema de la protección del contribuyente…,* cit., p. 12, señala que la obligación de información al titular de los datos personales objeto de tratamiento automatizado se erige en la condición necesaria para que éste pueda ejercer sus derechos de acceso, rectificación y cancelación en relación con sus datos personales.

(90) En el caso concreto, los recurrentes impugnaban la legalidad de la transmisión de los datos fiscales relativos a sus ingresos con arreglo a la Directiva 95/46, alegando que esos datos personales se habían transmitido y utilizado sin otra base que un *protocolo interno* para fines distintos de aquellos para los que se habían comunicado inicialmente a la ANAF, sin su consentimiento expreso y sin haber sido previamente informados de ello. Por su parte, los organismos públicos alegaban que quedaban obligados por el artículo 315 de la Ley 95/2006 a transmitir a las cajas nacionales del seguro de enfermedad los datos necesarios para que la CNAS pudiera determinar la condición de asegurados de las personas que obtienen ingresos de actividades por cuenta propia. Sin embargo, el TJUE señala que el artículo 315 citado no hacía sino contemplar, como principio, la transmisión de los datos personales en poder de las autoridades, instituciones públicas y otras instituciones; pero la definición de los datos que pueden transmitirse y las disposiciones de aplicación de la transmisión de esos datos no se elaboraron mediante una medida legal, sino mediante un *Protocolo* de 2007 celebrado por la ANAF y la CNAS, que no fue objeto de publicación oficial.

artículo 5 de la Directiva 2011/16 deben interpretarse en el sentido de que la «pertinencia previsible» de la información solicitada por un Estado miembro a otro Estado miembro constituye un requisito que debe cumplir la solicitud de información para que el Estado miembro requerido esté obligado a tramitarla y, en consecuencia, un requisito de legalidad de la decisión de requerimiento dirigida por este Estado miembro a un administrado y de la medida sancionadora impuesta a éste último por no atender dicha decisión (91).

En el caso *Berlioz*, resuelto por esta Sentencia, nos encontramos, por tanto, en el ámbito del intercambio de información fiscal previo requerimiento, si bien, a diferencia del caso *Sabou*, en el que se dilucidaba el derecho del contribuyente que era objeto de una inspección fiscal en el Estado miembro requirente de información a otro Estado miembro de participar en el procedimiento relativo a tal solicitud de información, la cuestión principal sobre la que debe pronunciarse el Tribunal en este caso versa «*sobre la existencia del derecho a la tutela judicial de un administrado del Estado miembro requerido contra una medida sancionadora impuesta a tal administrado por no atender una decisión de requerimiento adoptada frente a él por la autoridad requerida a raíz de una solicitud de información dirigida a esta autoridad por la autoridad requirente*». A tal efecto, el Tribunal concluye que el interesado puede impugnar la legalidad de la decisión administrativa por la que se le requiere para que aporte información en el marco de un intercambio de información entre Administraciones tributarias nacionales en virtud de la Directiva 2011/16. En relación con ello, el Tribunal pone el acento en la cualidad de «pertinencia previsible» que debe reunir la información solicitada para la validez de la solicitud de información (92). De ello deriva que el contribuyente al que su Administración tributaria le dirige un requerimiento de información en cumplimiento de una solicitud de información cursada por la autoridad fiscal de otro Estado tiene el derecho de invocar ante un juez la falta de conformidad de la solicitud de información con el artículo 5 de la Directiva 2011/16 –falta de pertinencia previsible de la información– y la ilegalidad del requerimiento que su Administración fiscal le haya dirigido resultante de ello. La tutela judicial efectiva en este caso obliga a que el juez que conozca del recurso del contribuyente concernido por la solicitud de información tenga acceso al documento remitido por la autoridad requirente de la información fiscal, esto es, a la solicitud de información remitida al Estado requerido, a fin de poder examinar una eventual falta de pertinencia previsible de la información solicitada. En cambio, el propio contribuyente no tendría

(91) Como destaca Gella, F., «L'Unione Europea e l'illusione degli automatismi collaborativi: cautele e precisazione della Corte di giustizia in materia di indagini tributarie», DPCE on line, 2017/3, p. 710, la doctrina sentada por la Sentencia *Berlioz* en la medida en que ha reconocido al juez nacional un acceso pleno a la información transmitida por la administración tributaria requirente (al requerimiento de información) con la finalidad de comprobar la previsible pertinencia de la información solicitada, modifica sensiblemente la praxis aplicativa del automatismo colaborativo introducido en la Directiva.

(92) Como destaca la STJUE de 16 de mayo de 2017, caso Berlioz, el concepto de «pertinencia previsible» refleja el utilizado en el artículo 26 del modelo de Convenio fiscal de la OCDE y, «*según los comentarios relativos a dicho artículo efectuados por el Consejo de la OCDE el 17 de julio de 2012, los Estados contratantes no pueden ir a la caza de información o solicitar información que probablemente no sea pertinente para esclarecer los asuntos fiscales de un contribuyente determinado. Antes al contrario, tiene que existir una posibilidad razonable de que la información solicitada resulte pertinente*».

un derecho de acceso a la solicitud de información, dado el carácter secreto de este documento conforme al artículo 16 de la Directiva 2011/16 (93). Ahora bien, el Tribunal le reconoce, a fin de preservar el derecho de defensa y el principio de igualdad de armas, el derecho a acceder a la información mínima a que se refiere el artículo 20.2 de la Directiva 2011/16, a saber, «*la identidad del contribuyente de que se trate y el objetivo fiscal para el que se pide la información*» (94).

Pues bien, desde nuestro punto de vista, la importancia de esta Sentencia del caso *Berlioz* es evidente a efectos de garantizar un control efectivo de la pertinencia previsible de la información solicitada y, aunque no se menciona expresamente, ello despliega también una importancia decisiva en torno a la garantía del propio derecho a la protección de datos del contribuyente sujeto a estos intercambios de información, en primer lugar, porque los mismos han de desarrollarse respetando lo dispuesto en la normativa reguladora de la protección de datos a nivel europeo (artículo 25 de la Directiva 2011/16) y ello constituye, por tanto, también un canon para enjuiciar la legalidad de la solicitud de información y, en segundo lugar, porque el propio contribuyente afectado –y también la administración tributaria requerida y el propio tribunal que conozca de un recurso contra el requerimiento de información dirigido al contribuyente– pueden llevar a cabo un control de los datos personales contenidos en la solicitud de información, de manera que si estos son incorrectos, insuficientes o inexactos, ello podría determinar la falta manifiesta de pertinencia previsible de la solicitud de información.

En la segunda de las sentencias a las que nos referíamos, la pronunciada en el caso *Puskár*, el Tribunal ha concluido que el artículo 7. Letra e) de la Directiva 95/46 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que, sin que medie el consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de recaudación y de lucha contra el fraude fiscal, tal como se hizo en el litigio principal mediante la elaboración de una lista de testaferros, siempre que, por un lado, la normativa nacional confiera a dichas autoridades, a efectos de la disposición mencionada, misiones de interés público, que la elaboración de la lista y la inclusión en la misma de los interesados sean efectivamente idóneas y necesarias para cumplir los objetivos perseguidos y que existan motivos suficientes para presumir que la inclusión de los interesados en la lista obedece a un motivo y siempre que, por otro lado, concurran todas las condiciones a que obliga la propia Directiva 95/46 para que ese tratamiento de datos personales sea lícito (95).

---

(93) Como señala el Tribunal, «*tal carácter secreto se explica por la discreción que debe mostrar normalmente la autoridad requirente en la fase de recogida de información y que ésta tiene derecho a esperar de la autoridad requerida, a fin de no mermar la eficacia de su investigación*».

(94) Además, señala la Sentencia que si el juez considera que esa información no es suficiente y ha solicitado datos complementarios en relación con la solicitud de información, «*tendrá la obligación de aportar tales datos complementarios al administrado de que se trate, sin dejar de tener en cuenta debidamente la eventual confidencialidad de algunos de esos datos*».

(95) Conviene destacar, como hace el Tribunal, que el artículo 7. Letra e) de la Directiva 95/46 dispone que el tratamiento de datos personales es lícito si «es necesario para el cumplimiento de una misión de interés público o inherente al ejercicio del poder público conferido al responsable del tratamiento o a un tercero a quien se comuniquen los datos». Pues bien, para el Tribunal la elaboración de la lista de testaferros por parte de la Administración tributaria puede estar comprendida en el ámbito de esta disposición, «*porque debe considerarse que la recaudación y la lucha contra el fraude fiscal, que*

Además de estas sentencias del TJUE que hemos comentado y que se refieren a casos de naturaleza tributaria, esencialmente, en relación con el intercambio de información fiscal a nivel internacional que se produce previo requerimiento, el TJUE ha dictado en fechas relativamente recientes algunas sentencias de capital importancia en relación con el derecho a la protección de datos personales que si bien no se refieren a casos relativos a la materia tributaria, si que han tenido o pueden tener una evidente proyección también en relación con los datos de carácter fiscal. La primera de esas sentencias es la STJUE de 8 de abril de 2014, asuntos acumulados C-293/12 y C-594/12, casos *Digital Rights Ireland Ltd* y *Seitlinger y otros*, que anula la Directiva 2006/24/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de marzo de 2006, sobre la conservación de datos generados o tratados en relación con la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas de acceso público o de redes públicas de comunicaciones y por la que se modifica la Directiva 2002/58/CE. La Sentencia versa sobre la obligación que la Directiva cuestionada imponía a los prestadores de servicios de comunicaciones electrónicas de acceso público o de redes públicas de comunicaciones de conservar los datos tratados en relación con la prestación de sus servicios por un período no inferior a 6 meses ni superior a 2 años, por motivos de lucha contra el terrorismo y la delincuencia organizada, y que, a juicio del Tribunal, constituye una injerencia en el derecho a la protección de datos que no respeta el principio de proporcionalidad (96). El Tribunal resalta la importancia del derecho a la protección de datos de carácter personal para el respeto del derecho a la vida privada consagrado en el artículo 7 de la Carta y, a tal efecto, establece que «*la normativa de la Unión de que se trate debe establecer reglas claras y precisas que regulen el alcance y la aplicación de la medida en cuestión y establezcan unas exigencias mínimas de modo que las personas cuyos datos se hayan conservado dispongan de garantías suficientes que permitan proteger de manera eficaz sus datos de carácter personal contra los riesgos de abuso y contra cualquier acceso o utilización ilícitos respecto de tales datos*». Puntualizando que «*la necesidad de disponer de tales garantías es especialmente importante cuando, como establece la Directiva 2006/24, los datos personales se someten a un tratamiento automático y existe un riesgo elevado de acceso ilícito a dichos datos*».

La doctrina ha trasladado rápidamente las exigencias derivadas de esta importante sentencia del TJUE al intercambio automático de información fiscal contemplado en la Directiva 2011/16 (97). Incluso el Legislador, con la reforma introduci-

---

son los fines con los que se elaboró la lista controvertida, son efectivamente misiones de interés público a efectos de la disposición mencionada».

(96) Para el Tribunal, la enorme magnitud de los datos recabados por estos operadores de comunicaciones electrónicas y el carácter necesario de la conservación de los mismos impuesto por la Directiva 2006/24, con el objetivo de luchar contra la delincuencia grave (especialmente terrorismo y delincuencia organizada), no resulta proporcionado, pues «*este objetivo de interés general, por fundamental que sea, no puede por sí solo justificar que una medida de conservación como la establecida por la Directiva 2006/24 se considere necesaria a los efectos de dicha lucha*».

(97) En este sentido, por ejemplo, Huang, X., *Ensuring Taxpayer Rights…,* cit., p. 235 considera que la jurisprudencia del TJUE en relación con la recolecta y almacenamiento de datos en el sector de las telecomunicaciones es aplicable a sectores en los que se produce un intercambio automático de información, como es el caso del intercambio de datos fiscales. Y ello porque, a juicio del autor, la recogida y transferencia masiva de datos es comparable en uno y otro sector. En mi opinión y sin restar validez a estas tesis, tal aplicación de esta jurisprudencia sentada en relación con los datos trata-

da en el artículo 25 de la Directiva 2011/16 por la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014, ha traslado al menos parte de esas exigencias a la propia Directiva sobre cooperación administrativa en materia tributaria, sobre todo, habida cuenta de la ampliación del ámbito del intercambio automático de información fiscal (98). En concreto, por lo que a la conservación de los datos tratados se refiere, señala el artículo 25. 4 de la Directiva que la información se conservará durante un período de tiempo no superior al necesario para lograr los fines de la presente Directiva, y en cualquier caso, de acuerdo con la normativa nacional en materia de plazos observada por cada responsable del tratamiento de datos (99).

Para finalizar, debemos hacer mención también a otra importante sentencia del TJUE, en la que el Tribunal se ha pronunciado sobre el llamado «derecho al olvido», que, lógicamente, puede tener una importante proyección en materia tributaria. Se trata de la STJUE de 13 de mayo de 2014, asunto C-131/12, *caso Google* (100), en la que el Tribunal ha dejado clara la responsabilidad de los buscadores

---

dos por los servicios de telecomunicaciones al intercambio automático de información fiscal en el plano internacional quizá haya de hacerse con alguna matización, ya que desde un punto de vista cuantitativo y también cualitativo, los datos recabados y tratados por los servicios de telecomunicaciones (telefonía, internet, etc.) prácticamente comprenden a toda la población europea y son datos sensibles en el sentido de que pueden producir una fuerte injerencia en la vida privada de las personas, lo cual, trasladado al ámbito del intercambio automático de información fiscal no supone desde un punto de vista cuantitativo una recolecta y tratamiento de datos tan amplio, ni tampoco desde un punto de vista cualitativo podrá tratarse en la mayoría de casos de datos especialmente sensibles.

(98) Así, el nuevo apartado 3 del artículo 25 de la Directiva 2011/16, señala que «*sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1, cada Estado miembro garantizará que toda institución financiera obligada a comunicar información bajo su jurisdicción comunique a toda persona física sujeta a comunicación de información que la información sobre ella a que se refiere el artículo 8, apartado 3 bis, será recopilada y transferida con arreglo a la presente Directiva y que la institución financiera obligada a comunicar información facilite a dicha persona física toda la información a la que deba tener acceso con arreglo a la legislación nacional de desarrollo de la Directiva 95/46/CE, se facilitará con suficiente antelación para que la persona física pueda ejercer su derecho a la protección de sus datos personales y, en cualquier caso, antes de que la institución financiera obligada a comunicar información en cuestión comunique a la autoridad competente de su Estado miembro de residencia la información a la que se refiere el artículo 8, apartado 3 bis*».

(99) Al respecto, HUANG, X., *Ensuring Taxpayer Rights…,* cit., p. 233 y ss., critica que la Directiva no haya contemplado un plazo máximo de conservación de los datos recabados que son objeto de intercambio y que haya dejado esta cuestión a lo que fije la normativa interna de cada Estado miembro.

(100) Viene a señalar la STJUE de 13 de mayo de 2014 que «*en relación con el artículo 12, letra b), de la Directiva 95/46, cuya aplicación está sometida al requisito de que el tratamiento de datos personales sea incompatible con dicha Directiva, es necesario recordar que, como se ha señalado en el apartado 72 de la presente sentencia, tal incompatibilidad puede resultar no solo de que los datos sean inexactos, sino en particular, de que sean inadecuados, no pertinentes y excesivos en relación con los fines del tratamiento, de que no estén actualizados o de que se conserven durante un período superior al necesario, a menos que se imponga su conservación por fines históricos, estadísticos o científicos.*

Se deduce de estos requisitos, establecidos en el artículo 6, apartado 1, letras c) a e), de la Directiva 95/46, que incluso un tratamiento inicialmente lícito de datos exactos puede devenir, con el tiempo, incompatible con dicha Directiva cuando estos datos ya no sean necesarios en relación con los fines para los que se recogieron o trataron. Éste es el caso, en particular, cuando son inadecuados, no pertinentes o ya no pertinentes o son excesivos en relación con estos fines y el tiempo transcurrido.

Por consiguiente, en el supuesto en el que se aprecie, tras una solicitud del interesado en virtud del artículo 12, letra b), de la Directiva 95/46, que la inclusión en la lista de resultados obtenida como consecuencia de una búsqueda efectuada a partir de su nombre, de vínculos a páginas web, publica-

de Internet, la aplicabilidad de la normativa en relación a la protección de datos y los derechos de los ciudadanos. La articulación de este derecho, que el nuevo Reglamento General de Protección de Datos regula de forma expresa, surge como consecuencia de los perjuicios y daños que puede causar el rastro de la información en Internet cuando dicha información ya está desactualizada o es incorrecta (101).

V. BIBLIOGRAFÍA

Aparicio Salom, J., *Estudio sobre la protección de datos,* Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2013.

Avi-Yonah, R. S. y Mazzoni, G., «Taxation and Human Rights: A delicate balance», *Public Law and Legal Theory Research Paper Series*, Universidad de Michigan, núm. 520, 5 de septiembre de 2016.

Baker, P.; Pistone, P., General Report: «The practical protection of taxpayers' fundamental rights», *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 100b, Kluwer, The Netherlands, 2015.

Baker, P., «Privacy Rights in an Age of Transparency: A European Perspective», *Tax Notes International*, mayo 9, 2016.

Casadevall Medrano J., *El convenio Europeo de Derechos Humanos, el Tribunal de Estrasburgo y su Jurisprudencia*, Tirant Lo Blanch, España, 2012.

Cubiles Sánchez-Pobre, P., «El derecho a la protección de la vida privada y familiar en el ámbito tributario», en García Berro, F., *Derechos Fundamentales y Hacienda Pública. Una perspectiva Europea*, Thomson Reuters-Civitas, Cizur Menor (Navarra), 2015.

Calderón Carrero, J. M., *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000.

— «Intercambio de información tributaria y derechos de defensa del contribuyente: la jurisprudencia del TJUE en el caso Sabou», *Carta Tributaria Monografías,* núm. 2/2014.

García Prats, F. A., *Cooperación Administrativa Internacional en Materia Tributaria. Derecho Tributario Global*, Documento núm. 3/2007, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

García Prats, F. A.; Melis, G., «Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti», *Diritto e Processo Tributario*, núm. 2/2015.

---

das legalmente por terceros y que contienen datos e información verídicos relativos a su persona, es, en la situación actual, incompatible con dicho artículo 6, apartado 1, letras c) a e), debido a que esta información, habida cuenta del conjunto de las circunstancias que caracterizan el caso de autos, es inadecuada, no es pertinente, o ya no lo es, o es excesiva en relación con los fines del tratamiento en cuestión realizado por el motor de búsqueda, la información y los vínculos de dicha lista de que se trate deben eliminarse».

(101) Piénsese, por ejemplo, en un contribuyente respecto al cual el buscador de Internet devuelve la información de ser deudor de la Hacienda Pública, siendo así que en el momento actual tales deudas tributarias ya fueron satisfechas en su totalidad, y, sin embargo, esta información de ser un deudor tributario puede determinar que no le concedan un préstamo o que no le incluyan en un programa de ayudas económicas a los emprendedores, etc. El perjuicio que puede derivar, en este sentido, de una información económica y, especialmente, tributaria (sobre todo cuando se aparece como deudor o como infractor tributario) puede ser muy grave en el ámbito económico en general, de ahí la importancia de este derecho al olvido y la relevancia de esta STJUE.

Gella, F., «L'Unione Europea e l'illusione degli automatismi collaborativi: cautele e precisazione della Corte di giustizia in materia di indagini tributarie», *DPCE on line*, 2017/3.

Gil García, E. «Reflexiones sobre la normativa española en materia de intercambio de información con ocasión de la Sentencia Sabou», en Martín Dégano, I.; Herrera Molina, P. M., *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente. (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)*, Documento núm.8/2014 del Instituto de Estudios Fiscales.

Huang, X., «Ensuring Taxpayer Rights in the Era of Automatic Exchange of Information: EU Data Protection Rules and Cases», *Intertax*, vol. 46, núm. 3, 2018.

Kokott, J.; Sobotta, C., «The distinction between privacy and data protection in the jurisprudence of the CJEU and the ECtHR», *International Data Privacy Law*, vol. 3, núm. 4, 2013.

Lachapelle, A., «Le respect du droit à la vie privée dans les traitements d'informations à des fins fiscales: état des lieux de la jurisprudence européenne (2.ª partie), *Revue Générale de fiscalité et de comptabilité pratique*, núm. 10/2016.

Martínez Giner, L. A.; Moreno González, S.; Lampreave Márquez, P. «Nuevo intercambio de información tributaria *versus* medidas tributarias de efecto equivalente». (Informe Nacional español para el Congreso de la European Association of Tax Law Proffesors (EATLP), Istambul, 2014), en Martín Dégano, I.; Herrera Molina, P. (Coordinadores), *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente. (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)*, Documento núm. 8/2014, IEF, Madrid, 2014.

Moreno González, S., «El intercambio automático de información tributaria y la protección de datos personales en la Unión Europea. Reflexiones al hilo de los últimos progresos normativos y jurisprudenciales», *Quincena Fiscal*, núm. 12/2016 (citamos por la versión electrónica BIB 2016/21227).

Neve, L. E. C, «The peer review process of the global forum on transparency and exchange of information for tax purposes», *Erasmus Law Review*, núm. 2/2017.

Olivares Olivares, B. D., «La protección de los datos personales en el ámbito tributario a la luz de la Directiva 2011/16/UE. Situación actual y perspectivas de futuro». en Martín Dégano, I.; Herrera Molina, P. M., *Intercambio de información y medidas fiscales de efecto equivalente (Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP)*, Documento núm. 8/2014, Instituto de Estudios Fiscales.

Olivares Olivares, B. D., *La protección de los datos tributarios de carácter personal durante su obtención en España*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2017.

Sánchez López, M. E., «El problema de la protección del contribuyente en el ámbito del intercambio automático de información entre Estados», *Rivista de Diritto Tributario Internazionale*, núm. 1/2018.

Schaper, M., «Data protection rights and tax information exchange in the European unión: an uneasy combination», *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, vol. 23, núm. 3, 2016.

Somare, M.; Wöhrer, V., «Automatic Exchange of Financial Information under the Directive on Administrative Cooperation in the Light of the Global Movement towards Transparency», *Intertax*, vol. 43, núm. 12, 2015.